



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2019. gada 10. janvārī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts – 14. panta 1. punkts – 24. panta 1. punkts – Darījumi par atlīdzību – Darījumi gadījumā, kad atlīdzību daļēji veido pakalpojumi vai preces – Nojaukšanas līgums – Demontāžas pirkuma līgums

Lietā C-410/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 30. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 7. jūlijā, tiesvedībā, ko uzsākusi

**A Oy,**

piedaloties –

***Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö,***

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*] (referents),

ģenerālvokāts: N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 11. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- A Oy vārdā – *M. Kallio* un *H. Huhtala*,
- Somijas valdības vārdā – *J. Heliskoski*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *I. Koskinen*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – somu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu, 14. panta 1. punktu, kā arī 24. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā pret A Oy par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu darījumiem, kas veikti atbilstoši, pirmkārt, nojaukšanas līgumam, kurā ir noteikts pienākums pakalpojumu sniedzējam aizvākt nojaukšanas atkritumus, ko, ciktāl tie satur metāllūžņus, pēdējais minētais atbilstoši šim līgumam var pārdot tālāk, un, otrkārt, atbilstoši preču pirkuma nojaukšanai līgumam, kas ietver pircēja pienākumu nojaukt vai demontēt (turpmāk tekstā kopā – “demontēšana”) un aizvākt šīs preces, kā arī aizvākt tā rezultātā radušos atkritumus.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

- a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]

- c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”

- 4 Šis direktīvas 14. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

- 5 Minētās direktīva 24. panta 1. punktā ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

- 6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 73. pantu:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

- 7 Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta a) un d) apakšpunktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

- a) būvdarbi, tostarp nekustamā īpašuma remonts, tīrīšana, apkope, pārbūve un nojaukšana, kā arī tādu nekustamā īpašuma darbu veikšana, kurus saskaņā ar 14. panta 3. punktu uzskata par preču piegādi;

[..]

d) lietotu materiālu, tādā pašā stāvoklī atkārtoti neizmantojamu materiālu, lūžņu, rūpniecisku un nerūpniecisku atkritumu, reģenerējamu atkritumu, daļēji pārstrādātu atkritumu piegāde, kā arī dažas preču piegādes un pakalpojumu sniegšana, kā norādīts VI pielikumā”.

8 Šīs direktīvas VI pielikuma “199. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētās preču piegādes un pakalpojumu sniegšana” 1) un 4) punkts ir formulēti šādi:

“1) Melno un krāsaino metālu atkritumu, lūžņu un lietotu materiālu, arī apstrādājot, ražojot vai kausējot iegūtu melno un krāsaino metālu un to sakausējumu pusfabrikātu piegāde;

[..]

4) melno un krāsaino metālu atkritumu piegāde un dažu ar tiem saistītu apstrādes pakalpojumu sniegšana, kā arī atgriezumam, lūžņu, atkritumu un lietotu un otrreiz pārstrādājamu materiālu, kas sastāv no lauskām, stikla, papīra, kartona, lupatām, kauliem, ādas, mākslīgās ādas, pergamenta, jēlādām, cīpslām un stiegrām, auklām, virvēm, trosēm, kabeļiem, gumijas un plastmasas piegāde”.

### **Somijas tiesības**

9 1993. gada 30. decembra *arvonlisäverolaki* (1501/1993) (Likums par pievienotās vērtības nodokli (1501/1993)) redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “AVL”) un ar ko Somijas tiesībās ir transponēta Direktīva 2006/112, 1. panta pirmās daļas 1. punktā ir noteikts:

“PVN tiek maksāts valstij saskaņā ar šī likuma normām:

no preces pārdošanas vai pakalpojumu sniegšanas Somijā komercdarbības ietvaros.”

10 Saskaņā ar AVL 2. panta pirmo daļu pārdošanas šī likuma 1. panta izpratnē gadījumā PVN ir jāmaksā preces pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam (nodokļu maksātājs), ja nav reglamentēts citādi. Saistībā ar to it īpaši ir minēts AVL 8.d pants.

11 Šajā pēdējā minētajā pantā ir paredzēts, ka apgrieztās maksāšanas sistēma ir piemērojama metāllūžņu un atkritumu pircējiem, ja runa ir par PVN maksātāju reģistrā reģistrētu komersantu.

12 Atbilstoši AVL 17. pantam “prece” ir materiāls īpašums, kā arī elektroenerģija, gāze, siltumenerģija, aukstumenerģija, kā arī jebkurš salīdzināms energoprodukts. “Pakalpojumi” ir viss, kas nav prece un ko var pārdot, veicot saimniecisko darbību.

13 Saskaņā ar AVL 18. pantu “preču pārdošana” ir īpašumtiesību uz precī nodošana par atlīdzību un “pakalpojuma pārdošana” ir pakalpojuma sniegšana vai citas darbības veikšana par atlīdzību.

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

14 A ir sabiedrība, kas ir specializējusies vides pakalpojumu sniegšanā ražošanas un būvniecības nozarē. Tā darbojas vairākās ražošanas nozarēs, nekustamā īpašuma un būvniecības nozarē un sniedz vides pakalpojumus Somijā un Zviedrijā. Tās darbības jomā ietilpst pakalpojumi saistībā ar ražošanu un nekustamo īpašumu, nojaukšanas, otrreizējās pārstrādes un atkritumu apstrādes pakalpojumi.

- 15 Saistībā ar šīm darbībām A atbilstoši nojaukšanas līgumam (turpmāk tekstā – “nojaukšanas līgums”) veic saviem klientiem nojaukšanas darbus. Šī līguma noteikumi ir balstīti uz būvniecības nozares uzņēmumu kopīgi noteiktajiem vispārīgajiem līgumu noteikumiem būvdarbu pakalpojumiem. Atbilstoši šāda veida līgumam šī sabiedrība uzņemas nojaukt sava klienta vecās fabrikas ēkas un pildīt ģenerāluzņēmēja un par pakalpojumiem būvlaukumā un būvdarbu vadīšanu atbildīgā uzņēmēja uzdevumus. Saskaņā ar vispārējiem būvdarbu līgumu noteikumiem A pienākumos ietilpst arī nojaucamā materiāla un atkritumu pienācīga aizvākšana un pārstrāde.
- 16 Daļa no materiāliem un atkritumiem ir metāllūžņi un atkritumi, kādi ir norādīti AVL 8.d pantā, kurus pārdodot, nodokļu pienākumi ir pircējam. Runa ir par preču daļu, ko A var pārdot tālāk uzņēmumiem, kas uzpērk otrreiz pārstrādājamus metāllūžņus. A cenšas iepriekš novērtēt šo preču daudzumu un cenu, par kādu tā varēs tās pārdot tālāk, un ņemt to vērā, izsakot piedāvājumu nojaukšanas darbiem, noteikdama cenu, lai klientam piedāvātā cena par šiem būvdarbiem būtu pēc iespējas konkurētspējīga. Taču noteiktā minēto preču cena saistībā ar nojaukšanas līgumu nav apspriesta vai noteikta ar klientu; bet klientam vienmēr tiek piedāvāta kopējā nojaukšanas darbu cena.
- 17 Turklāt saistībā ar šīm darbībām A pārpērk no saviem klientiem vecas iekārtas un vecu aparāturu, kas atbilstoši demontāžas pirkuma līgumam (turpmāk tekstā – “demontāžas pirkuma līgums”) tai ir jānojauc vai jādemontē (turpmāk tekstā kopā – “demontēt”) un jāaizvāc no attiecīgā klienta uzņēmuma telpām vai teritorijas, kā arī jānovāc tā rezultātā radušies atkritumi saskaņā ar līgumā noteiktajiem nosacījumiem. Šāda līguma piemērs ir līgums, kas attiecas uz noteiktu fabrikas teritorijā esošu ēku pirkumu. Šajā līgumā ir paredzēts, ka A nopērk uz teritorijas zemes virsmas esošās ēkas un būves, kā arī iekārtas, aparāturu un pārējo kustamo īpašumu un patī demontē un aizvāc tās iegādātās preces.
- 18 Ņemot vērā nopirkto preču raksturu, šo preču demontēšana, pienācīga aizvākšana un apstrāde, kā arī tā rezultātā radušos atkritumu aizvākšana rada izdevumus A, ko tā cenšas iepriekš novērtēt un ņemt vērā tās piedāvātajā cenā kā faktoru, kas samazina pirkuma cenu. Līguma puses tomēr neapspriež šos izdevumus savās pārrunās un nenosaka to apmēru līgumā, jo mērķis nav šo summu jebkad darīt zināmu pārdevējam.
- 19 A lūdza nodokļu administrācijas iepriekšēju lēmumu attiecībā uz maksājamās PVN summas aprēķināšanu saistībā ar nojaukšanas līgumu par nojaukšanas darbu piegādi un demontāžas pirkuma līguma ietvaros par – metāllūžņu un metāla atkritumu pirkumu.
- 20 Ar 2015. gada 11. jūnija iepriekšējo lēmumu, kas attiecas uz laikposmu no 2015. gada 11. jūnija līdz 2016. gada 31. decembrim, nodokļu administrācija, pirmkārt, paziņoja, ka saistībā ar nojaukšanas līgumu jāuzskata, ka A pārdod nojaukšanas pakalpojumu saviem klientiem un no tā pērk metāllūžņus. Šī administrācija no tā secināja, ka A ir jāsamaksā PVN par pakalpojumu, ko tā ir sniegusi saviem klientiem, kā arī apgrieztās maksāšanas sistēmas ietvaros – par metāllūžņiem, ko tā nopērk no tā.
- 21 Otrkārt, nodokļu administrācija šajā pašā iepriekšējā lēmumā ir paziņojusi, ka attiecībā uz demontāžas pirkuma līgumu tiek uzskatīts, ka A sniedz nojaukšanas pakalpojumu saviem klientiem un pērk no tā metāllūžņus. Šī administrācija no tā secināja, ka A ir jāsamaksā PVN par pakalpojumu, ko tā sniedza saviem klientiem, kā arī apgrieztās maksāšanas sistēmas ietvaros – par metāllūžņiem, ko tā nopērk no tā.
- 22 Nevienā no abiem gadījumiem, uz ko attiecas iepriekšējais lēmums, nodokļu administrācija nav ieņēmusi nostāju par atlīdzības cenas veidošanos.
- 23 Par 2015. gada 11. jūnija iepriekšējo lēmumu A cēla prasību *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa, Somija).

- 24 Ar 2015. gada 16. decembra spriedumu šī tiesa noraidīja šo prasību. Tā uzskatīja, ka gan nojaukšanas līguma gadījumā, gan demontāžas pirkuma līguma gadījumā ir jāuzskata, ka A ar savu klientu slēdz maiņas līgumu, saskaņā ar kuru tā sniedz nojaukšanas pakalpojumus un pērk metāllūžņus, un līdz ar to tai ir jāsamaksā PVN gan par klientam sniegto pakalpojumu, gan par metāllūžņiem, ko tā ir nopirkusi no tā.
- 25 A iesniedza apelācijas sūdzību par *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa) spriedumu *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija).
- 26 Iesniedzējtiesa uzskata, ka nojaukšanas līguma gadījumā A sniedza pakalpojumu par atlīdzību un ka demontāžas pirkuma līguma gadījumā tā ieguva precīzi par atlīdzību. Tādējādi pamatlieta attiecoties uz jautājumu, vai pirmajā gadījumā A iegūst arī precīzi par atlīdzību un vai otrajā gadījumā tā sniedz arī pakalpojumu par atlīdzību. Iesniedzējtiesa precīzē, ka A apstrīd minēto līgumu kvalifikāciju par maiņas līgumiem, pamatojot ar to, ka, pēc šīs sabiedrības domām, metāllūžņi nojaukšanas līguma gadījumā nav atlīdzība par nojaukšanas pakalpojumu un nojaukšanas pakalpojums demontāžas pirkuma līguma gadījumā nav atlīdzība par metāllūžņu pirkumu, jo nepastāv tieša saikne starp pakalpojuma sniegšanu vai attiecīgās preces piegādi un saņemto atlīdzību.
- 27 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka nojaukšanas darbi, kurus veic uzņēmums, kura uzņēmējdarbībā ietilpst nojaukšanas darbu veikšana, ir tikai viens darījums, ja uzņēmuma, kurš veic nojaukšanu, pienākums saskaņā ar līguma starp to un pasūtītāju noteikumiem ir aizvest nojaukšanas atkritumus, un – ciktāl nojaukšanas atkritumos ietilpst arī metāllūžņi – tas var pārdot tālāk metāllūžņus uzņēmumiem, kas uzpērk pārstrādājamus metāllūžņus?

Vai arī šāds līgums par nojaukšanas darbiem, ņemot vērā Direktīvas [2006/112/] 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, lasot to kopsakarā ar 14. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas sastāv no diviem darījumiem, proti, pirmkārt, no uzņēmuma, kas veic nojaukšanu, pakalpojuma sniegšanas nojaukšanas darbu pasūtītājam un, otrkārt, uzņēmuma, kas veic nojaukšanu, tālākpārdodamo metāllūžņu pirkuma no nojaukšanas darbu pasūtītāja?

Vai šajā gadījumā nozīme ir tam, ka uzņēmums, kas veic nojaukšanu, nosakot nojaukšanas darbu cenu, par cenu samazinošu faktoru uzskata to, ka tam ir iespēja gūt ienākumus arī no nojaukšanas atkritumu pārstrādes?

Vai šajā gadījumā nozīme ir tam, ka līgumā par nojaukšanas darbiem nav notikusi vienošanās par pārstrādājamo nojaukšanas atkritumu daudzumu un vērtību un nav notikusi arī vienošanās par to, ka minētais vēlāk tiks darīts zināms nojaukšanas darbu pasūtītājam, un ka nojaukšanas atkritumu daudzums un vērtība ir nosakāma tikai tad, kad uzņēmums, kas veic nojaukšanu, tos pārdod tālāk?

2) Vai Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar 14. panta 1. punktu, situācijā, kad uzņēmums, kura uzņēmējdarbībā ietilpst nojaukšanas darbu veikšana, ar nojaukamā objekta īpašnieku līgumā vienojas, ka uzņēmums, kas veic nojaukšanu, pērk nojaukamo objektu, un, vienojoties par līgumsodu, uzņemas pienākumu nojaukt objektu līgumā noteiktā termiņā un aizvest nojaukšanas atkritumus, ir jāinterpretē tādējādi, ka runa ir tikai par vienu darījumu, kurš aptver nojaukamā objekta īpašnieka veiktu preču pārdošanu uzņēmumam, kurš veic nojaukšanu?

Vai arī šāds līgums, ņemot vērā Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, lasot to kopsakarā ar 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas sastāv no diviem darījumiem, proti, pirmkārt, nojaucamā objekta īpašnieka veiktas preču pārdošanas uzņēmumam, kas veic nojaukšanu, un, otrkārt, nojaukšanas pakalpojuma, ko uzņēmums, kas veic nojaukšanu, sniedz preču pārdevējam?

Vai šajā gadījumā nozīme ir tam, ka uzņēmums, kas veic nojaukšanu, nosakot cenu sava pirkuma piedāvājumā precēm, kā cenu samazinošu faktoru ņem vērā izmaksas, kas tam rodas, demontējot un aizvedot preces?

Vai nozīme ir tam, ka preču pārdevējs apzinās, ka izmaksas, kas uzņēmumam, kurš veic nojaukšanu, rodas, preces nojaucot un aizvedot, tiek ņemtas vērā kā šo preču cenu samazinošs faktors, ņemot vērā to, ka starp pusēm nav vienošanās par šīm izmaksām un preču pārdevējam nevienā brīdī nav jāpaziņo šo izmaksu apmērs, kas ir ticis noteikts vai kas ir faktiski radies?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

- 28 Uzdotot pirmo jautājumu. iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi – ja atbilstoši nojaukšanas līgumam pakalpojuma sniedzējam, tas ir, sabiedrībai, kas veic nojaukšanu, ir jāveic nojaukšanas darbi un tā var, ciktāl nojaukšanas atkritumi satur metāllūžņus, pārdot tālāk šos metāllūžņus, šis līgums PVN vajadzībām ietver vienu vai arī divus darījumus.
- 29 Vispirms ir jānorāda, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktam PVN tiek uzlikts “preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”, un “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.
- 30 Šajā ziņā Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktā preču piegāde definēta kā “tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”, bet šīs direktīvas 24. panta 1. punktā pakalpojumu sniegšana ir definēta kā “jebkurš darījums, kas nav preču piegāde”.
- 31 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta izpratnē preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas “par atlīdzību” priekšnoteikums ir tikai tas, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā atlīdzība ir pakalpojuma saņēmējam sniegtā pakalpojuma faktiska vērtība (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka atbilstoši nojaukšanas līgumam pakalpojumu sniedzējs, tas ir, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, apņemas sniegt nojaukšanas darbu pakalpojumu, kas ietver arī nojaucamo materiālu un atkritumu pienācīgu aizvākšanu un apstrādi, par ko klients samaksā maksu. No iesniedzējtiesas nolēmuma arī izriet, ka šis pakalpojumu sniedzējs cenšas iepriekš novērtēt aizvācama materiālu un atkritumu daudzumu, kā arī to vēlākas tālākpārdošanas cenu, lai to ņemtu vērā, nosakot cenu par nojaukšanas darbiem. Turklāt no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka atbilstoši minētajam līgumam, ciktāl nojaukšanas atkritumi satur metāllūžņus, minētais pakalpojumu sniedzējs var pārdot tālāk šos metāllūžņus uzņēmumiem, kas uzpērk pārstrādājamus metāllūžņus.

- 33 Pamatlietā ir skaidrs, ka sabiedrība, kas veic nojaukšanu, saviem klientiem par atlīdzību veic nojaukšanas darbus dalībvalsts teritorijā un tātad sniedz pakalpojumu par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.
- 34 Iesniedzējtiesas jautājumi būtībā attiecas uz to, vai turklāt notiek šī pakalpojuma maiņa pret preču piegādi, tas ir, atgūstamo metāllūžņu piegādi, ko satur atkritumi un izmantotie materiāli, un līdz ar to minētā pakalpojuma nodokļa bāzi veido reizē klienta samaksātā cena un šī piegāde.
- 35 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu var būt preču piegāde un tā var būt tās nodokļu bāze Direktīvas 2006/112 73. panta izpratnē tomēr ar nosacījumu, ka pastāv tieša saikne starp pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi un ka pēdējās minētās vērtība var tikt izteikta naudā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 36. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas pats attiecas uz gadījumu, ja precī piegādā apmaiņā pret pakalpojumu sniegšanu, ja ir izpildīti šie paši nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 No šīs pašas judikatūras izriet, ka maiņas līgumi, kuros vienmēr atlīdzība ir noteikta graudā, un darījumi, kuros atlīdzība tiek izmaksāta naudā, no ekonomiskā un komerciālā viedokļa ir divas identiskas situācijas (spriedums, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Šajā gadījumā no šī sprieduma 32. punktā ietvertā pamatlietas faktisko apstākļu apraksta izriet, ka pakalpojumu sniedzējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, papildus atlīdzībai naudā no sava klienta par nojaukšanas darbu pakalpojuma sniegšanu atbilstoši nojaukšanas līgumam iegūst no tā atgūstamos metāllūžņus, ko tā pēc tam var pārdot tālāk. Tātad šādā situācijā ir preču piegāde Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratnē.
- 38 Attiecībā uz to, vai šī piegāde ir notikusi “par atlīdzību” šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka atlīdzība, kas ir nodokļa bāze darījumam, ir subjektīva vērtība. Tā kā šī vērtība nav naudas summa, par kuru puses būtu vienojušās, tai, lai tā būtu subjektīva, ir jābūt tai vērtībai, ko to pakalpojumu saņēmējs, kas ir atlīdzība par preču piegādi, piešķir pakalpojumiem, kurus viņš vēlas saņemt, un tai ir jāatbilst summai, kuru viņš ir gatavs šajā ziņā maksāt (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 44. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 39 No minētā izriet, ka tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, atgūstamo metāllūžņu piegāde notiek par atlīdzību, ja pircējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, šai piegādei piešķir vērtību, ko tā ņem vērā, nosakot par nojaukšanas darbu pakalpojumu piedāvāto cenu, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 40 Šim secinājumam pretrunā nav apstākļi, ka nojaukšanas līgumā nav vienošanās par to metāllūžņu daudzumu un vērtību, ko varētu saturēt nojaukšanas atkritumi.
- 41 No Tiesas judikatūras izriet, ka iespējamās tehniskās grūtības, nosakot atlīdzības summu, neļauj tikai šī iemesla dēļ secināt, ka tā nepastāv (pēc analogijas skat. spriedumu, 1998. gada 14. jūlijs, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 31. punkts).
- 42 Katrā ziņā jānorāda, ka šī sprieduma 39. punktā minētajā gadījumā ir iespējams noteikt atgūstamo metāllūžņu piegādes vērtību. Ievērojot šī sprieduma 38. punktā minēto judikatūru, šī vērtība ir jāuzskata par vienādu ar atlaides summu, ko pakalpojuma sniedzējs paredz nojaukšanas darbu pakalpojuma cenai.

- 43 Turklāt pret šī sprieduma 39. punktā izdarīto secinājumu neiestājas apstākļi, ka nojaukšanas pakalpojuma saņēmējs nezina atgūstamo metāllūžņu vērtības precīzo summu, ko ir novērtējis pakalpojuma sniedzējs (pēc analogijas skat. spriedumu, 1998. gada 14. jūlijs, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 49. punkts).
- 44 Tātad šādā gadījumā savstarpēji darījumi ar vienu un to pašu līgumu tiek apmainīti starp pakalpojumu sniedzēju un tā klientu tā, ka tieša saikne šī sprieduma 35. punktā minētās judikatūras izpratnē pastāv starp nojaukšanas darbu pakalpojuma sniedzēju un atgūstamo metāllūžņu piegādi.
- 45 Attiecībā uz jautājumu, vai pamatlietā aplūkotā atgūstamo metāllūžņu piegāde ir ar nodokli apliekams darījums, jāprecizē, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam preču piegādei par atlīdzību tiek uzlikts PVN tikai ar nosacījumu, ka to veic “nodokļu maksātājs, kas rīkojas kā tāds”, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 46 Šādā gadījumā pakalpojumu, kas ir pamatlietā aplūkotā nojaukšanas līguma priekšmets, sniegšanas nodokļa bāze ir cena, ko klients faktiski ir samaksājis, kā arī vērtība, ko pakalpojuma sniedzējs ir piešķīris atgūstamajiem metāllūžņiem un kas ir atspoguļota atlaides summā no pakalpojuma rēķinā norādītās cenas.
- 47 Tomēr var izrādīties, ka dažkārt šī vērtība neatspoguļo ekonomisko un komerciālo realitāti, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru tomēr ir kopējās PVN sistēmas piemērošanas pamatkritērijs. Šādā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, ņemot vērā visus attiecīgos apstākļus, ka nav ļaunprātīgas izmantošanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 39., 46. un 52. punkts).
- 48 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi – ja saskaņā ar nojaukšanas līgumu, pakalpojumu sniedzējam, proti, sabiedrībai, kas veic nojaukšanu, ir jāveic nojaukšanas darbi un tā var, ciktāl nojaukšanas atkritumi satur metāllūžņus, pārdot tālāk šos metāllūžņus, šis līgums ietver pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, proti, nojaukšanas darbu veikšanu, un turklāt preču piegādi par atlīdzību, proti, minēto metāllūžņu piegādi, ja pircējs, proti, šī sabiedrība, piešķir vērtību šai piegādei, ko tā ņem vērā, nosakot par nojaukšanas darbiem piedāvāto cenu, tomēr minētajai piegādei tiek uzlikts PVN tikai tad, ja to veic nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

### ***Par otro jautājumu***

- 49 Uzdotot otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi – ja saskaņā ar demontāžas pirkuma līgumu pircējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, nopērk nojaucamu precī un, vienojoties par līgumsodu, apņemas demontēt un aizvākt šo precī, kā arī aizvest tā rezultātā radušos atkritumus šajā līgumā noteiktā termiņā, šis līgums PVN vajadzībām ietver vienu vai arī divus darījumus.
- 50 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka atbilstoši demontāžas pirkuma līgumam pircējs, tas ir, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, nopērk vecas ēkas, celtnes, kas atrodas uz zemes virsmas fabrikas teritorijā, kā arī iekārtas, aparatūru un citas kustamas lietas, kas tajā atrodas, kuras atbilstoši līgumam tai ir jādemontē un jāaizvāc, kā arī jāaizvāc tā rezultātā radušies atkritumi noteiktā termiņā no fabrikas telpām vai teritorijas, vienojoties par līgumsodu. Turklāt no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pircējs cenšas iepriekš novērtēt demontāžas, aizvākšanas un demontējamo lietu pienācīgas apstrādes izraisītās izmaksas, lai ņemtu tās vērā piedāvātajā pirkuma cenā.



- 51 Ir skaidrs, ka pamatlietā šāds līgums ietver preces piegādi par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē dalībvalsts teritorijā, tas ir, demontējamas preces piegādi par pirkuma cenas samaksu. Ar nosacījumu, ka šo piegādi veic “nodokļu maksātājs, kas kā tāds rikojas”, šīs tiesību normas izpratnē – tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai – šādā situācijā runa ir par ar nodokli apliekamu darījumu.
- 52 Iesniedzējtiesas jautājumi attiecas būtībā uz to, vai minētā piegāde turklāt tiek mainīta pret pakalpojumu sniegšanu, proti, pret demontāžas un aizvākšanas darbiem, tādējādi, ka šīs piegādes nodokļa bāzi veido reizē šī sprieduma iepriekšējā punktā norādītā pirkuma cena un šis pakalpojums.
- 53 Šajā ziņā šķiet, ka no šī sprieduma 50. punktā ietvertā faktisko apstākļu izklāsta izriet, ka pircējam, tas ir, sabiedrībai, kas veic nojaukšanu, papildus pirkuma cenas samaksai, par ko ir vienošanās demontējamo preču piegādes līgumā, atbilstoši šim līgumam ir jādemontē un jāaizvāc šī prece, kā arī jāaizvāc tā rezultātā radušies atkritumi noteiktajā termiņā, vienojoties par līgumsodu. Tā kā pircējam ir jādemontē un jāaizvāc šī prece, kā arī jāaizvāc tā rezultātā radušies atkritumi, tādējādi īpaši apmierinot pārdevēja vajadzības – kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, šādā situācijā notiek pakalpojumu sniegšana Direktīvas 2006/112 24. panta 1. punkta izpratnē.
- 54 Saskaņā ar šī sprieduma 38. punktā norādīto judikatūru tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, demontāžas un aizvākšanas darbu pakalpojuma sniegšana notiek par atlīdzību, ja pircējs, tas ir, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, piešķir vērtību šim pakalpojumam, ko tā ņem vērā tās piedāvātajā pirkuma cenā kā faktoru, kas samazina šo cenu, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 55 Ņemot vērā šī sprieduma 40., 41. un 43. punktā izklāstītos apsvērumus, jāprecizē, ka šim secinājumam pretrunā nav ne apstākļi, ka puses nav vienojušās par demontāžas un aizvākšanas darbu pakalpojuma izmaksām, ne tas, ka pārdevējs nezina izmaksu summu, kas tiek ņemta vērā, nosakot piedāvāto pirkuma cenu.
- 56 Katrā ziņā šī sprieduma 54. punktā minētajā gadījumā ir iespējams noteikt demontāžas un aizvākšanas darbu pakalpojuma vērtību. Ievērojot šī sprieduma 38. punktā minēto judikatūru, šī vērtība ir jāuzskata par vienādu ar summu, ko pircējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, ņem vērā kā faktoru, kas samazina demontējamās lietas pirkuma cenu.
- 57 Tātad šādā gadījumā savstarpēji darījumi ar vienu un to pašu līgumu tiek apmainīti starp pircēju, tas ir, sabiedrību, kas veic nojaukšanu, un saņēmēju, tas ir, demontējamās lietas piegādātāju, un tātad pastāv tieša saikne šī sprieduma 35. punktā minētās judikatūras izpratnē starp demontējamo lietu piegādi un demontēšanas un aizvākšanas darbu veikšanu.
- 58 Tādējādi šādā gadījumā demontējamas lietas piegādes nodokļa bāze būtu par šīs preces pirkumu faktiski samaksātā cena, kā arī summa, kas atbilst faktoram, ko pircējs ņēmis vērā, lai samazinātu piedāvāto pirkuma cenu.
- 59 Tomēr dažkārt var izrādīties, ka šī summa neatspoguļo ekonomisko un komerciālo realitāti, kas atbilstoši šī sprieduma 47. punktā minētajai judikatūrai tomēr ir pamatkritērijs kopējās PVN sistēmas piemērošanai, šādā gadījumā saskaņā ar šo judikatūru valsts tiesai ir jāpārlicinās, ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus, ka nav ļaunprātīgas izmantošanas.
- 60 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi – ja saskaņā ar demontāžas pirkuma līgumu pircējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, nopērk demontējamu preci un apņemas, vienojoties par līgumsodu, demontēt un aizvākt šo preci, kā arī aizvākt atkritumus šajā līgumā noteiktā termiņā, šis līgums ietver preču piegādi par atlīdzību, proti, demontējamas preces piegādi, un šī piegāde ir apliekama ar PVN tikai ar nosacījumu, ka to veic nodokļu maksātājs, kas rikojas kā tāds, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Tā kā pircējam ir

jādemontē un jāaizvāc šī prece, kā arī jāaizvāc tā rezultātā radušies atkritumi, tādējādi īpaši apmierinot pārdevēja vajadzības – kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, šis līgums turklāt ietver pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību, proti, demontāžas un aizvākšanas darbu veikšanu, ja šis pircējs piešķir vērtību šim pakalpojumam, kuru tas ņem vērā tā piedāvātajā cenā kā faktoru, kas samazina demontējamās lietas pirkuma cenu, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 61 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi – ja saskaņā ar nojaukšanas līgumu, pakalpojumu sniedzējam, proti, sabiedrībai, kas veic nojaukšanu, ir jāveic nojaukšanas darbi un tā var, ciktāl nojaukšanas atkritumi satur metāllūžņus, pārdot tālāk šos metāllūžņus, šis līgums ietver pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, proti, nojaukšanas darbu veikšanu, un turklāt preču piegādi par atlīdzību, proti, minēto metāllūžņu piegādi, ja pircējs, proti, šī sabiedrība, piešķir vērtību šai piegādei, ko tā ņem vērā, nosakot par nojaukšanas darbiem piedāvāto cenu, tomēr minētajai piegādei tiek uzlikts pievienotās vērtības nodoklis tikai tad, ja to veic nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
- 2) Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi – ja saskaņā ar demontāžas pirkuma līgumu pircējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, nopērk demontējamu preci un aņņemas, vienojoties par līgumsodu, nojaukt vai demontēt un aizvākt šo preci, kā arī aizvākt atkritumus šajā līgumā noteiktā termiņā, šis līgums ietver preču piegādi par atlīdzību, proti, demontējamās lietas piegādi, un šī piegāde ir apliekama ar PVN tikai ar nosacījumu, ka to veic nodokļu maksātājs, kas rīkojas kā tāds, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Tā kā pircējam ir jānojauc vai jādemontē un jāaizvāc šī prece, kā arī jāaizvāc tā rezultātā radušies atkritumi, tādējādi īpaši apmierinot pārdevēja vajadzības – kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, šis līgums turklāt ietver pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību, proti, demontāžas un aizvākšanas darbu veikšanu, ja šis pircējs piešķir vērtību šim pakalpojumam, kuru tas ņem vērā tā piedāvātajā cenā kā faktoru, kas samazina demontējamās lietas pirkuma cenu, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]